



TRABAJO DE FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2018-2019

PUBLICIDAD DE SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE

LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

PUBLICITY OF SITUATIONS OF RELEVANT BREACH OF TAX

OBLIGATIONS

AUTOR

MIGUEL MARTÍNEZ GARCÍA

DIRECTORA

CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN

RESUMEN

A lo largo de este trabajo se desarrolla un estudio sobre el listado que se publica anualmente destapando las identidades de los grandes morosos de la Hacienda Pública.

Esta medida, de la que se hacen eco cada año todos los medios de comunicación estatales, surge como un instrumento que tratará de luchar contra el problema del fraude fiscal en el que España se encuentra, pero entraña una gran controversia, pues en ella se incluyen datos de carácter económico de los contribuyentes que están protegidos por derechos constitucionalmente reconocidos.

Es por ello que esta nueva herramienta de la Administración Tributaria debe ser analizada profundamente con el objeto de determinar si es ajustada a derecho o si, por el contrario, debería ser eliminada de nuestro Ordenamiento Jurídico.

ABSTRACT

In the course of this work is developed a study on the list that is published annually uncovering the identities of the great defaulters of the Public Treasury.

This measure, which is echoed every year by all State media, is an instrument which will try to combat the problem of tax fraud in which Spain finds itself, but which involves a great deal of controversy, as it includes economic data of taxpayers who are protected by constitutionally recognized rights.

That is why this new tool must be thoroughly analysed in order to determine whether it is lawfully adjusted or, on the contrary, should be removed from our legal system.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	3
2. SITUACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA.....	5
3. FUNDAMENTO DE LA PUBLICIDAD DE LAS SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS 7	
4. PROCEDIMIENTO DEL 95 bis LGT	9
4.1. Requisitos para la inclusión en el listado	9
4.2. Contenido de los listados	11
4.3. Objeto de las deudas o sanciones	12
4.4. Fecha de referencia, propuesta y acuerdo de inclusión	12
4.5. Competencia.....	14
4.6. Aclaraciones en el listado.....	15
4.7. Medios de impugnación del acuerdo de publicación	15
5. LA PROTECCIÓN DE DATOS.....	16
5.1 La protección de datos desde la perspectiva constitucional	16
5.2 La legislación en materia de protección de datos personales	18
5.3 La publicación de la lista de morosos y la protección de datos.....	21
6. EL DERECHO A LA INTIMIDAD.....	24
7. PROPORCIONALIDAD DE LA MEDIDA CON RESPECTO A LOS DERECHOS A LA INTIMIDAD Y A LA PROTECCIÓN DE DATOS.....	26
8. EL PRONUNCIAMIENTO DE LA AUDIENCIA NACIONAL SOBRE LA MEDIDA DEL ARTÍCULO 95 bis	32
9. CONCLUSIÓN.....	33
10. BIBLIOGRAFÍA	35

1. INTRODUCCIÓN

Todas las Administraciones Públicas por el mero hecho de serlo tienen privilegios atribuidos por Ley que sirven para facilitarles la eficacia a la que constitucionalmente están destinadas¹. De esta manera, la Administración Tributaria tiene también una serie de potestades que van encaminadas a la consecución del deber que todos tenemos a contribuir al gasto público establecido por mandato constitucional en el artículo 31. Precisamente para hacer efectivo este mandato constitucional, una de las potestades que la Ley confiere a la Administración Tributaria es la obtención de datos económicos de los sujetos con obligaciones tributarias mediante el deber de colaboración que propugnan los artículos 92 a 94 de la Ley General Tributaria.

Ante tal privilegio administrativo, la Ley General Tributaria establece en su artículo 95 un principio esencial que opera como garantía en favor de los sujetos tributarios: el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que la Administración Tributaria obtenga en el desempeño de sus funciones, pudiendo ser utilizados, exclusivamente, para la aplicación de los tributos e imposición de sanciones pudiendo constituir su incumplimiento falta disciplinaria muy grave para los funcionarios o conllevar una posible responsabilidad penal o civil. Pero este principio por el que se confiere dicho carácter reservado a los datos prevé multitud de excepciones que relativizan este mandato.

El 30 de abril del 2015 fue publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por el que se introduce el artículo 95 bis, que constituye precisamente el objeto de este trabajo. En él se contiene la gran contradicción con respecto al artículo 95 ya que consagra un procedimiento *sui generis* destinado a la publicación de un listado de deudores de la Hacienda Pública que tendrá lugar dentro del primer semestre de cada año y en él se incluye la identificación de los sujetos que tengan deudas o sanciones tributarias pendientes de pago por un importe de más de 1.000.000 de euros.

¹ MARTÍN REBOLLO, L., *Leyes Administrativas. Manual y Normas Básicas*. Aranzadi, 2016, pág. 474.

Se trata de una medida que ha suscitado mucha controversia porque rompe totalmente con la regla general por la cual los datos que maneja la Administración Tributaria tendrán el carácter de reservados ya que, mediante este listado que confecciona cada año el Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, todo el país podrá conocer la situación de morosidad tributaria de aquellos sujetos cuyas deudas cumplan los requisitos del artículo 95 bis que más adelante explicaré detenidamente. Esta medida tiene tantos detractores como simpatizantes, si bien, por un lado, pone en juego determinados derechos de los ciudadanos como el de la intimidad y la protección de datos y, por otro, pone “*la cara roja*” a aquellos que deben más de un millón de euros al fisco ya que no hay que olvidarse de la famosa frase de “*Hacienda somos todos*” existiendo un derecho perteneciente a la sociedad en su conjunto relativo a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Toda esta discrepancia surge en un país como España en que la conducta de contribuir a las arcas públicas no ha calado tanto en nuestra sociedad como sí lo ha hecho en otros países de nuestro entorno.

2. SITUACIÓN DEL FRAUDE FISCAL EN ESPAÑA

La situación en España con respecto al problema del fraude fiscal siempre ha sido complicada. Nuestro país es el quinto país de la Unión Europea que menos ingresos públicos recauda, obteniendo por dicho concepto un 39% del Producto Interior Bruto, únicamente por encima de Malta, Letonia, Lituania e Irlanda.

El problema que sitúa a España por debajo de la media europea no es de tipos impositivos reducidos, sino de economía sumergida que se define como un conjunto de actividades tanto de producción de bienes, como de prestación de servicios que tratan de eludir dentro del mercado todo tipo de normas, ya sean fiscales, mercantiles, laborales o de seguridad social². Estas conductas se desarrollan al margen del conocimiento y control de las Administraciones Públicas y, en concreto, de la Administración Tributaria y, por ello, constituyen una gran fuente de fraude fiscal.

Señala JIMÉNEZ VARGAS que el principal argumento que induce a empresarios y trabajadores a desarrollar estas conductas ilícitas es el económico, es decir, se lleva a cabo la economía sumergida para maximizar los beneficios en el caso de las empresas y, en el caso de los trabajadores, se da una aceptación de esta situación ante la carencia de mejores oportunidades laborales.

Pero, aparte del factor del ahorro económico, existe un factor en la sociedad actual española que también ayuda a entender el porqué de la gran magnitud de elusión fiscal. El Centro de Investigaciones Sociológicas publica mensualmente un estudio en el que se reflejan las principales preocupaciones de los ciudadanos españoles. En dicho estudio, se deja ver que los personajes políticos y la corrupción y el fraude son la segunda y la tercera gran inquietud de los españoles (32,1% y 25,7% respectivamente). Esto explica que los ciudadanos, a la hora de plantearse el declarar o no una actividad que genera una obligación tributaria, consideren seriamente la opción ilícita de la elusión y fraude fiscal, puesto que se considera que no se va a gestionar de manera correcta por parte de los políticos los ingresos que las arcas públicas reciban.

² JIMÉNEZ VARGAS, P., “La economía y el empleo sumergido en España” *Revista de información Laboral* núm. 9/2017 parte artículos doctrinales, 2017.

Pero, además, a toda esta situación hay que añadirle la falta de plantilla de Técnicos del Ministerio de Hacienda que sitúa a España en la cola de la Unión Europea en cuanto a personal dedicado a combatir el fraude fiscal. En concreto, cada empleado debe vigilar a 2.836 ciudadanos, mientras que la media de la Unión Europea es de un efectivo por cada 1.185 personas³.

Por ello, en España es necesario contar con todo tipo de medidas destinadas a la lucha contra el fraude fiscal. En este sentido, son relevantes las campañas de avisos y alertas al hacer las declaraciones consistentes en avisar al contribuyente en el momento de realizar la declaración de la renta de que la Agencia Tributaria tiene conocimiento de que ese individuo está desarrollando una actividad gravable. Dentro de estas medidas contra el fraude fiscal, se encuadra también la relativa a la publicación del listado de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias que, como se observará en el siguiente apartado, supone una medida con un gran componente educativo para la sociedad.

Pese a todo, Jesús Gascón, director de la Agencia Tributaria, compareció en enero del presente año manifestando que las medidas han obtenido buenos resultados pues las actuaciones de lucha contra el fraude fiscal consiguieron que en el año 2018 se superen los 15.000 millones de euros, incrementando así el ingreso en un 1,4% frente al resultado del año anterior.

³ OLCESE, A., *vozpopuli*. https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/Espana-economia-sumergida-fraude-hacienda_0_1210379835.html, 2019.

3. FUNDAMENTO DE LA PUBLICIDAD DE LAS SITUACIONES DE INCUMPLIMIENTO RELEVANTE DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El Gobierno de España trasladó el 30 de abril del 2015 un proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria donde se enuncian una serie de objetivos que se pretenden alcanzar tales como el reforzamiento de la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad en materia tributaria, la prevención del fraude fiscal y el incremento de la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos.

En dicho proyecto se establece que la publicación de los listados de deudores supone una medida cuyo fundamento principal consiste en hacer frente al fraude fiscal. Ésta se define como un instrumento preventivo y educativo cuyo objetivo es potenciar el cumplimiento voluntario de los deberes fiscales así como promocionar una conciencia cívica tributaria⁴.

Además, se sigue manifestando en el proyecto que mediante esta medida se pretende impulsar los principios de transparencia y publicidad en la actividad pública en relación con la información cuyo conocimiento resulte relevante para la sociedad. Estos dos principios han adquirido en los últimos años especial relevancia en los Estados democráticos. En España, fruto de la tendencia a dotar de transparencia a las instituciones, se aprobó la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información y buen gobierno. Esta Ley en su exposición de motivos señala que con la transparencia se permite *“una mejor fiscalización de la actividad pública, se contribuye a la necesaria regeneración democrática, se promueve la eficiencia y eficacia del Estado y se favorece el crecimiento económico”*.

Por tanto, de la exposición de motivos de dicha Ley se desprende que con los principios de transparencia y publicidad lo que se persigue es el acceso a la información por parte de la ciudadanía de las actuaciones que desempeñan las instituciones del Estado, funcionando como una medida de control. Sin embargo, resulta llamativo que el

⁴ Véase la iniciativa presentada en el Congreso de los Diputados
http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?_piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW10&FMT=INITXDSS.fmt&DOC S=1-1&DOCORDER=FIFO&OPDEF=ADJ&QUERY=%28121%2F000146*.NDOC.%29

legislador incluye a estos principios en la fundamentación jurídica del listado de morosos cuando en realidad la información que se proporciona con dicha medida no es una actuación administrativa, sino el importe de las deudas de los ciudadanos a favor de la Hacienda Pública.

Tras la definición de la medida y la explicación de cuáles son los objetivos que se pretenden alcanzar con ella, se esfuerza el Gobierno en dejar claro en el proyecto de modificación de la Ley General Tributaria que la lista de morosos será *"totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta"* y que sólo serán objeto de publicidad las conductas tributarias reprobables desde una óptica cuantitativa relevante. En el proyecto se trata de excusar la medida del artículo 95 bis expresando que con ella se respeta el carácter reservado de los datos tributarios, pero no hay que olvidarse de que dicha medida es en sí misma una excepción al carácter reservado de los datos tributarios y, por lo tanto, supone un quebranto a dicho carácter.

Lo que sí se reconoce en el proyecto es que la medida puede colisionar con derechos fundamentales como el de la intimidad y el de la protección de datos. Durante el presente trabajo, se estudiará de qué manera la publicación de la lista de morosos afecta a los derechos señalados.

El Gobierno sigue justificándose durante el proyecto utilizando como ejemplo a otros países europeos como Alemania o Finlandia que también recogen excepciones al principio de confidencialidad de los datos tributarios. Además, se recuerda que en otros ámbitos como el sector financiero o en materia de prevención de riesgos laborales se llevan a cabo este tipo de medidas.

4. PROCEDIMIENTO DEL 95 bis LGT

A lo largo del presente epígrafe se analizará pormenorizadamente lo dispuesto en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria prestando especial atención a aquellas cuestiones que puedan plantear mayor controversia.

4.1. Requisitos para la inclusión en el listado

El artículo 95 bis de la LGT establece un procedimiento especial que se deberá seguir por la Administración Tributaria para la publicación de la lista de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias siempre y cuando el importe total de las mismas supere 1.000.000 de euros y no se hayan pagado en el periodo voluntario.

En este punto conviene aclarar qué se entiende por deuda y qué por sanción tributaria. La deuda tributaria se define cómo la prestación que es objeto de una obligación tributaria, cuyo contenido, como reza el artículo 58 LGT abarca la cuota tributaria, las obligaciones accesorias, los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y demás recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas y que son a favor del Tesoro o de otros entes de carácter público.

En cambio, por sanciones tributarias entendemos aquellas consecuencias derivadas de la comisión de las infracciones tributarias que, como establece el artículo 183 LGT, *“son las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*.

Así pues, la deuda y la sanción tributaria se diferencian en cuanto a su finalidad. Mientras que la primera persigue fines recaudatorios, la sanción tributaria tiene un carácter represor, pues se centra en castigar el incumplimiento de la obligación tributaria.

De la redacción del primer apartado se desprende que, mediante la publicación del listado, se está penalizando principalmente la ausencia de pago⁵ ya que existen

⁵ RODRÍGUEZ TEMIÑO, E., “La Confidencialidad de los Datos Tributarios”, *Hay Derecho*, 2014.
<https://hayderecho.expansion.com/2014/09/26/la-confidencialidad-de-los-datos-tributarios/>

incumplimientos fiscales de elevada cuantía que quedarán fuera de los requisitos para la inclusión en la lista puesto que pueden existir contribuyentes con gran afluencia económica que no tendrán problema en saldar su deuda tributaria en un solo acto o fraccionar su deuda con el propósito de no ser objeto del escarnio público que supone aparecer en las listas de morosos de la Agencia Tributaria.

Señalaba el proyecto de modificación de la LGT que la inclusión del artículo 95 bis supone una medida que se encuadra en la lucha contra el fraude fiscal, pero parece que antes de realizar dicha afirmación no observó lo que la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende por fraude. En este sentido, la Sentencia 1885/2017 del Tribunal Supremo de la Sala de lo Penal del 24 de mayo del 2017 definió que para que una conducta se califique como defraudatoria no basta con el siempre impago de una deuda, sino que se requiere la concurrencia de dos elementos subjetivos: en primer lugar, el individuo debe conocer que es sujeto pasivo del tributo y los actos u omisiones que desempeñe deben tener una finalidad correspondiente a eludir el cumplimiento de la deuda tributaria.

Sin embargo, si se presta atención en los requisitos que han de cumplirse para que un individuo entre a formar parte de la lista de morosos contra la Hacienda Pública no se hace mención alguna a las conductas defraudatorias, sino que un sujeto puede verse incluido en la lista por el simple impago de deudas tributarias por falta de liquidez sin que se tenga en cuenta por parte del legislador si la deuda ha sido estrictamente declarada temporánea y espontáneamente en el plazo legal establecido. Por tanto, el principio de igualdad se ve vulnerado, puesto que se tratan del mismo modo situaciones distintas⁶.

En definitiva, por todo lo expuesto, se muestra palpable que el legislador enmascara la medida haciendo alusión a la lucha contra el fraude fiscal, cuando es evidente que es irrelevante que la causa del impago venga dada por una conducta defraudatoria o por una conducta ajustada a derecho.

⁶ ESCRIBANO LÓPEZ, F., (s.f.). *La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*. Aranzadi, 2016, pág. 91.

4.2. Contenido de los listados

Continúa manifestando el artículo 95 bis en su segundo apartado que se incluirá en los listados la identificación de los deudores, incorporando el nombre, apellidos y el número de identificación fiscal, en adelante NIF, de las personas físicas y la razón o denominación social y el NIF en el caso de las personas jurídicas y de los entes del artículo 35.4 LGT.

Hay que tener en cuenta que de los 14.100 millones de euros que adeudan los 4.028 sujetos que forman parte de la lista de morosos tributarios del año 2019, más del 95% se corresponde con las cantidades adeudadas por personas jurídicas, lo que las convierte en las principales deudoras de la Hacienda Pública.

Por ello, no es de extrañar que existan gran cantidad de autores que critican que, en relación con las personas jurídicas, únicamente se publique la denominación o razón social. En concreto, Jaime Far Jiménez, Inspector de Hacienda de la Dependencia Regional de Recaudación de las Islas Baleares, señala que sería conveniente para cumplir con la función ilustrativa de las listas de morosos que, junto con la denominación social de las sociedades, se identificara también a alguna persona especialmente relacionada con la sociedad morosa, como puede ser un administrador o un accionista principal.

En este mismo sentido se han mostrado el exministro de Hacienda del Partido Popular, Cristóbal Montoro y la ministra del actual gobierno socialista, María Jesús Montero partidarios ambos de incorporar los nombres de los responsables solidarios de las sociedades con impagos pendientes⁷.

Prosigue enunciando el artículo que, junto a la identificación de los morosos tributarios, se incluirá, como es obvio, el importe total de las deudas o sanciones que deben hacer frente en favor de la Administración Tributaria. Cuestión que también es muy criticable porque en ningún párrafo del artículo se prevé la diferenciación de las cantidades en función de si se corresponde con una deuda o una sanción tributaria.

⁷ PÉREZ, B., (2018, 11 de julio). Montero incluirá en la 'lista de morosos' a los directivos de empresas con impagos. *La Información*.

Esto supone que, una vez más, no se cumpla con el principio de justicia ni con el de igualdad que debe perseguir un listado de este tipo, ya que una deuda no se puede equiparar a una sanción tributaria puesto que mientras que la primera presupone que simplemente no se ha pagado una cantidad por cuestiones que pueden tener que ver con la simple falta de liquidez para hacer frente a la deuda con la Administración, la segunda trae causa en un incumplimiento doloso de una disposición legal.

4.3. Objeto de las deudas o sanciones

En el siguiente apartado se dispone que exclusivamente se harán públicas las deudas o sanciones tributarias que tengan que ver con tributos que integran la deuda aduanera y tributos de titularidad estatal, en los que la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión no sean ejercitados por las Comunidades Autónomas o Entes Locales. De manera que, aparte de los tributos aduaneros, se incluirán las deudas o sanciones que tengan que ver con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, IVA e Impuestos Especiales.

4.4. Fecha de referencia, propuesta y acuerdo de inclusión

El apartado cuarto es más extenso y comienza estableciendo el 31 de diciembre como la fecha de referencia para la inclusión en la lista, es decir, para confeccionar la lista se tomará como referencia el importe total adeudado por el sujeto a 31 de diciembre del año anterior a la publicación del listado. Ello supone que sea irrelevante, a efectos de la inclusión en la lista, que dicho sujeto haya cumplido con las obligaciones tributarias o que haya satisfecho la sanción en la fecha en que sale a la luz el documento por el que se hará pública su deuda a favor de la Hacienda Pública.

Por lo tanto, no es de extrañar que gran parte de la doctrina se muestre disconforme con lo dispuesto anteriormente porque puede que el día de la publicación algunos de los sujetos incluidos en la lista ya no cumplan los requisitos para formar parte de esta por haber satisfecho en todo o en parte su deuda con la Administración Tributaria.

Es cierto que en la propia lista oficial de morosos que hace pública cada año la web de la Agencia Tributaria se informa a los receptores que las situaciones reflejadas son las existentes a 31 de diciembre del año anterior, pero, como es sabido, un ciudadano medio no accede a estos listados por medio de la web oficial de la Agencia Tributaria, sino por las publicaciones de los medios de comunicación que no gastan tinta en especificar dicha información. Ante esta situación, se pueden proponer dos soluciones. La primera de ellas es que se publiquen listados totalmente actualizados haciendo uso de los medios electrónicos que hoy en día están al alcance de la Administración.

Como es posible que mantener los listados actualizados día a día resulte de una gran dificultad para la Administración. En dicho caso, se propone una segunda solución que se presenta mucho más factible. Cada año el listado se publica a finales de junio, en concreto, el del año 2019 se ha publicado el día 27 de junio. Lo más razonable sería que si se quiere seguir tomando como referencia el 31 de diciembre, las listas se publicaran a principios del año siguiente, siendo así lo más actualizadas posible. Estas propuestas no implican una petición desmesurada a la Administración, pues no hay que perder de vista que, como la propia exposición de motivos de la Ley General Tributaria indica, esta medida colisiona con derechos fundamentales como el derecho a la intimidad y el derecho a la protección de datos de carácter personal.

Este procedimiento cuenta con un trámite esencial, como es la propuesta de inclusión que tendrá que notificarse al deudor afectado. Éste podrá formular unas alegaciones que sólo podrán referirse a errores materiales, de hecho, o aritméticos en cuanto a los requisitos del apartado 1 del artículo 95 bis en un plazo de 10 días a contar desde el siguiente a la recepción de la notificación. A efectos de considerar realizada la notificación, continúa el artículo, se entenderá suficiente la acreditación de un intento de notificación del texto íntegro de la propuesta de inclusión en el domicilio fiscal del sujeto.

De la observancia de lo dispuesto en el artículo 110.2 de la LGT se desprende que la notificación se practicará en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin.

Llama la atención que el artículo 95 bis contemple un único intento de notificación al afectado. De esta manera se está exceptuando lo fijado en el artículo 112 de la LGT que prevé que se realicen como regla general dos intentos de notificación, bastando con un único intento solamente cuando se dé la situación excepcional de que el afectado conste como desconocido en el lugar donde se deba notificar, en cuyo caso, se publicará la notificación en el Boletín Oficial del Estado.

En cualquier caso, si las alegaciones formuladas por el sujeto se acreditan fehacientemente, la Administración podrá rectificar el listado, pudiendo ser la rectificación también acordada de oficio por la propia Administración Tributaria. Una vez se hayan practicado las eventuales rectificaciones, tendrá lugar el acuerdo de publicación, cuya notificación se entenderá realizada con la publicación de dicho acuerdo y de la lista de deudores.

La fecha de publicación deberá acordarse por Orden Ministerial y se producirá necesariamente el primer semestre de cada año. La publicación se realizará mediante medios electrónicos, adoptándose las medidas necesarias para evitar la indexación de su contenido a través de los motores de búsqueda en Internet y los listados dejarán de ser accesibles una vez transcurridos tres meses desde la fecha de publicación.

Concluye el apartado cuarto diciendo que el tratamiento de los datos se ajustará a la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal, y en su reglamento aprobado por Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

4.5. Competencia

La competencia para dictar los acuerdos de publicación de la lista de morosos será del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, según se determina en el apartado número cinco.

4.6. Aclaraciones en el listado

El apartado sexto aclara que en el propio listado se indicará que la referencia en cuanto a la situación deudora de los sujetos afectados por la lista se tomó a fecha de 31 de diciembre del año anterior, cuestión que, como se decía antes, puede que nunca llegue a ser conocida por una grandísima parte de los que visualicen el listado.

4.7. Medios de impugnación del acuerdo de publicación

El apartado séptimo pone fin al artículo objeto del presente trabajo y en él se establece que el acuerdo de publicación pone fin a la vía administrativa, de manera que, para impugnar dicho acuerdo, se accederá directamente al proceso judicial en los Tribunales del orden contencioso-administrativo.

5. LA PROTECCIÓN DE DATOS

5.1 La protección de datos desde la perspectiva constitucional

La Administración Tributaria tiene en su poder una gran cantidad de datos que recoge haciendo uso de sus facultades atinentes a la aplicación de los tributos. En este sentido, la doctrina admite que tal facultad reviste un doble carácter: en primer lugar, le corresponde un papel garantista en cuanto al tratamiento de los datos que posee y, en segundo lugar, es una institución susceptible de lesionar los derechos que tienen que ver con la privacidad de los contribuyentes⁸.

En concreto, la publicación anual del listado de los grandes deudores de la Hacienda Pública introducida por la Ley General Tributaria en su artículo 95 bis puede afectar, como ya se admitía en el propio anteproyecto de la modificación de la LGT, a diversos derechos reconocidos en la Constitución Española. Derechos relativos a los individuos y tan importantes como la intimidad, el honor, la reputación y la protección de datos personales.

La protección de las personas físicas en relación con el tratamiento de datos personales se encuentra presente en el artículo 18.4 que es el precepto constitucional que reconoce el derecho a la protección de datos personales. En él se señala que *“la ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.”* Aunque de la mera lectura del texto parece que se está potenciando la protección a los derechos al honor y a la intimidad, la realidad es que el citado artículo está introduciendo nada más y nada menos que un nuevo derecho fundamental destinado a la protección de datos de carácter personal.

Así pues, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 254/1993, de 20 de julio ya trató la protección de datos como un derecho fundamental, autónomo y diferente del derecho a la intimidad, denominando el derecho a la protección de datos personales como *“un derecho a la libertad frente a las potenciales agresiones a la dignidad y a la libertad*

⁸ REBOLLO DELGADO, L., *Vida privada y protección de datos en la Unión Europea*, Dykson, 2008, págs. 23 – 57.

de la persona provenientes de un uso ilegítimo del tratamiento mecanizado de datos.”, lo que la Constitución denomina “la informática”.

Aun con esta explicación del Tribunal garante de la Constitución, siguieron surgiendo dudas sobre el contenido del derecho a la protección de datos e, incluso, frecuentemente, se confundía dicho derecho con el derecho a la intimidad ya que es patente que entre ambos existe una clara correlación.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000, de 30 de noviembre de 2000, hizo un trabajo clave para la acotación del derecho a la protección de datos, estableciendo una serie de diferencias entre el mismo y el derecho a la intimidad al declarar que la diferencia radica en la función de cada derecho y, por consiguiente, también en su objeto y contenido. De manera que, mientras la función del derecho a la intimidad del artículo 18.1 es la de *“proteger frente a cualquier invasión que pueda realizarse en aquél ámbito de la vida personal y familiar que la persona desea excluir del conocimiento ajeno y de las intromisiones de terceros contra su voluntad”*⁹, el derecho a la protección de datos tiene la función de imponer a los poderes públicos la prohibición de que los datos relativos a la intimidad de una persona se conviertan en fuentes de información sin el respeto de las debidas garantías; *“y también el deber de prevenir los riesgos que puedan derivarse del acceso o divulgación indebidas de dicha información. Pero ese poder de disposición sobre los propios datos personales,”* continúa diciendo el Tribunal Constitucional, *“nada vale si el afectado desconoce qué datos son los que se poseen por terceros, quién los poseen y con qué fin.”*

En consecuencia, el derecho a la protección de datos tiene un objeto muy amplio ya que *“extiende su garantía a todos aquellos datos que incidan en el ejercicio de cualquier derecho de la persona, sean o no derechos constitucionales y sean o no relativos al honor, la ideología, la intimidad personal y familiar o a cualquier otro bien constitucionalmente amparado.”*

Además, continúa señalando el TC que el derecho fundamental a la protección de datos tiene una segunda peculiaridad, puesto que atribuye a su titular un haz de facultades

⁹ El Tribunal Constitucional se basa en lo anteriormente establecido por su jurisprudencia en virtud de la STC 144/1999, de 22 de julio, F.J. 8.

consistente en diversos poderes jurídicos, que más adelante se desarrollarán en este trabajo, cuyo ejercicio impone a terceros deberes jurídicos que sirven para cumplir con la función de este derecho: garantizar a la persona un poder de disposición y control sobre sus datos personales.

Los poderes de disposición y control sobre los datos personales que todo ciudadano tiene en virtud del derecho a la protección de datos se pueden concretar en la facultad de consentir en todo momento cualquier acción que tenga que ver con el tratamiento de los datos relativos a su intimidad. Así pues, la persona afectada tendrá la capacidad de autorizar la recogida, la obtención, el acceso, el almacenamiento, el tratamiento y el uso de sus datos personales por un tercero¹⁰.

Por todo lo expuesto, resulta evidente que en el ámbito tributario es notoria la existencia de una colisión entre un derecho y un deber, ya que el derecho a la protección de datos entra claramente en conflicto con el deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos contenido en el artículo 31.1 de la Constitución, puesto que, para recaudar, la Administración Tributaria utiliza la información personal de los sujetos tributarios.

5.2 La legislación en materia de protección de datos personales

El derecho fundamental introducido por el artículo 18.4 de nuestra carta magna se encontró desarrollado en sus inicios por la Ley Orgánica 5/1992, de 29 de octubre, reguladora del tratamiento automatizado de datos personales, conocida como LORTAD. Esta Ley de 1992 fue sustituida por la posterior Ley Orgánica 15/1999, de 5 de diciembre, de protección de datos personales que resultó derogada más tarde por la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales. Esta última supone una adaptación al Reglamento UE general de protección de

¹⁰ SUERO SALAMANCA, J. A. (2001). madrid.org.
<http://www.madrid.org/usupadron/legislacion/protdatos/protecciondatos.pdf>

datos¹¹ que se aprueba debido a la necesidad de crear un enfoque global de la protección de los datos personales en la Unión Europea.

La legislación en materia de protección de datos cuenta también con el Real Decreto 1720/2007 de 21 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo a la Ley Orgánica de protección de datos de carácter personal.

Tras esta breve introducción, es preciso señalar que el estudio y análisis de la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, así como de su Reglamento no es una cuestión baladí, sino que resultan fundamentales en relación con la lista anual de morosos de la Hacienda Pública porque, en este caso, es la Administración Tributaria quien obtiene, posee y divulga datos que forman parte de la intimidad de cada persona. De manera que es conveniente examinar si, mediante el procedimiento establecido en el artículo 95 bis, se respeta rigurosamente la legislación en materia de protección de datos.

Antes de comenzar con el análisis de la normativa de protección de datos personales, resulta imprescindible señalar que el artículo 2 del Reglamento de desarrollo regula el ámbito objetivo de aplicación de la legislación de protección de datos personales concretando en qué supuestos el derecho fundamental del artículo 18.4 de la Constitución no desplegará su amparo.

Así pues, el artículo antes mencionado excluye del ámbito de aplicación de la normativa de protección de datos personales a las personas jurídicas y a los ficheros que sólo incorporen los datos de las personas físicas que presten sus servicios en aquellas y que consistan únicamente en su nombre y apellidos, las funciones o puestos desempeñados, así como la dirección postal o electrónica, teléfono y número de fax profesionales. También están excluidos del ámbito de aplicación los datos relativos a empresarios individuales cuando actúen en calidad de comerciantes, industriales o navieros. Finaliza el artículo 2 del reglamento estableciendo que tampoco será de

¹¹ Véase el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de estos datos.

aplicación para los datos de las personas fallecidas. Por lo tanto, todos los datos que no pertenezcan a los sujetos que se han detallado dicho artículo gozarán de la aplicación de la normativa de protección de datos de carácter personal.

La Agencia Española de Protección de Datos es una institución importante en esta materia ya que vela por el cumplimiento de la normativa de protección de datos. De esta Agencia emanan resoluciones que aclaran lo dispuesto en la normativa que se está estudiando. En concreto, la resolución de 27 de febrero de 2001 tiene especial relevancia ya que en su fundamento jurídico II trata de explicar de manera precisa el ámbito objetivo de aplicación de la protección de datos personales manifestando que *“no será aplicable a las personas jurídicas ni a los profesionales cuando organicen su actividad bajo la forma de empresa ni a los empresarios individuales cuando ejerzan una actividad comercial.”* En sentido contrario, *“los profesionales y los comerciantes quedarían bajo el ámbito de aplicación cuando los primeros no tuvieran organizada su actividad profesional bajo la forma de empresa (...) y los segundos cuando no fuera posible diferenciar su actividad mercantil de la propia actividad privada.”*

A su vez, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de febrero de 2007 se manifiesta en su fundamento de derecho VI declarando que la exclusión en el ámbito de aplicación de la protección de datos personales viene determinada por la naturaleza física o jurídica del titular de los datos y no por el carácter profesional o no del afectado. En este punto se podría poner un ejemplo de un ciudadano comerciante. Este hipotético ciudadano no se verá protegido por esta normativa cuando sus datos giren en torno a su condición de empresario, en cambio, cuando sus datos se refieran a situaciones privadas que no tengan que ver con dicha condición se aplicará la normativa de protección de datos personales.

En definitiva, tanto la doctrina de la Agencia Española de Protección de Datos como la jurisprudencia del Tribunal Supremo han dejado claro que los datos que provengan de una persona jurídica no están protegidos por la normativa. De manera que se puede afirmar que la totalidad de los datos que maneja la Administración Tributaria como consecuencia de la aplicación de determinados impuestos quedará totalmente excluida de la legislación de protección de datos personales. En concreto, carecen de esta protección todos los datos que la Administración Tributaria posea en virtud del Impuesto

de Sociedades debido a que sus contribuyentes son siempre personas jurídicas. Tampoco estarán protegidos la mayor parte de los datos que provengan del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el contribuyente actúe en condición de empresario.

Ahora bien, para concluir con el análisis del ámbito de aplicación de la normativa de protección de datos de carácter personal, es conviene hacer referencia en este punto a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 9 de noviembre de 2010 en el asunto Volker und Markus Schecke GbR (C-92/09) y Hartmut Eifert (C-93/09) que señaló que *“las personas jurídicas solo pueden acogerse al derecho a la protección de datos en la medida en que en la razón social de la persona jurídica se identifique a una o varias personas físicas”*. De manera que se observa que la jurisprudencia europea se muestra más proteccionista en relación con el derecho a la protección de datos de carácter personal, puesto que se contemplan casos en los que, aun tratándose de datos relativos a personas jurídicas, éstos deben estar protegidos por la legislación de protección de datos, puesto que pueden hacer identificables a las personas físicas que constan como administradores o socios de las empresas.

5.3 La publicación de la lista de morosos y la protección de datos

Como es natural y sucede en todos los derechos fundamentales existentes en nuestro Ordenamiento Jurídico, el obligado tributario no tiene un poder de disposición absoluto sobre el tratamiento de sus datos ya que en el momento en que éstos adquieren trascendencia tributaria serán susceptibles de ser objeto de tratamiento por parte de la Administración Tributaria. En este sentido, el artículo 93 de la LGT es fundamental porque en él se establece que todas las personas físicas, jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades carentes de personalidad jurídica del artículo 35.4 de la LGT están obligadas a proporcionar todas las informaciones que tengan trascendencia tributaria relacionadas con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. De igual manera recae la obligación a todas las instituciones que ejerzan funciones públicas de proporcionar todo tipo de información con trascendencia tributaria.

Pero al igual que se decía antes, ningún derecho es absoluto, ni siquiera para la propia Administración, de manera que, una vez obtenidos los datos tributarios de los

contribuyentes, le corresponde a la Administración Tributaria cumplir con el deber de respetar la Ley Orgánica y el Reglamento de protección de datos personales.

Cuando la Administración Tributaria hace pública cada año la lista de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias está realizando una cesión de unos datos económicos al público. Establecía el artículo 6 de la ya derogada Ley Orgánica de Protección de Datos del año 1999 el consentimiento del afectado como regla general para el tratamiento de los datos personales. En cambio, la nueva Ley Orgánica del año 2017 deja el consentimiento del afectado en un segundo plano, cuestión que no pasa desapercibida cuando en su nuevo artículo 6 se trata el consentimiento del afectado como una de las fórmulas opcionales para el tratamiento de los datos.

En cambio, tanto la Ley anterior como la actual, coinciden en que el consentimiento del afectado no será necesario cuando el tratamiento de los datos se encuentre amparado en una norma con rango de Ley. En este punto es donde la Administración encuentra la luz verde para la confección y publicación anual de la lista de morosos, puesto que se encuentra habilitada por el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria.

Nadie puede negar, ni siquiera los autores más críticos con la lista de morosos, que el artículo 95 bis es una previsión con rango de Ley, pero lo que sí se discute es que dicha previsión legal se sustente en un interés legal suficiente para suponer una excepción al consentimiento del afectado ya que el verdadero objetivo pedagógico de la lista de morosos puede no ser suficiente para excluir este tipo de cesión de datos del régimen del consentimiento¹².

En este sentido, es de vital importancia la comunicación de la propuesta de inclusión en el listado al deudor afectado, ya que, aunque no se requiera su consentimiento, se abre un plazo de 10 días durante los cuales podrá formular las alegaciones que estime convenientes para defenderse ante la futura publicación de su situación de incumplimiento de las obligaciones tributarias, tratando de cumplir así con

¹² GARCÍA NOVOA, C., *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios. Publicación de situaciones de incumplimiento relevante*. Tirant lo blanch, 2018, pág. 106.

los derechos promulgados por la Ley Orgánica de Protección de Datos que están dirigidos a controlar la información del obligado tributario: el derecho de acceso, cuyo objeto es el conocimiento por parte del afectado de los datos relativos a su persona, el derecho de rectificación de los datos, mediante el cual se podrán corregir los datos que sean objeto de tratamiento por la Administración Tributaria y el derecho de supresión, por el cual el afectado podrá quitar o agregar los datos susceptibles de tratamiento para la publicación de la lista de deudores tributarios.

Ahora bien, aunque el artículo 95 bis pretenda ser respetuoso con la normativa de protección de datos, puede darse la situación de que un ciudadano presente alegaciones por considerar que los datos que la Administración maneja no son correctos. En ese caso, es la misma Administración quien recibe las alegaciones y se encarga de comprobar si la información que posee es veraz. Si la Administración concluye desestimando las alegaciones por entender que los datos son correctos, ese sujeto podrá acudir a la vía judicial en el orden contencioso-administrativo, pero resulta que la justicia en nuestro país es lenta y puede que en un año se publique una sentencia por la cual se le de la razón al sujeto en cuestión pero ese ciudadano ya formará parte de la lista de morosos, de manera que, por mucho que se pretenda ser respetuoso con la normativa de protección de datos, no hay que darle la espalda a la realidad ya que en ocasiones el derecho a la rectificación y a la supresión de los datos se verá frustrado.

Esto esconde una única realidad y es que la medida no es todo lo respetuosa posible con el derecho a la protección de datos personales pues si lo fuera, se trataría de evitar a toda costa que situaciones como esta sucedieran causando un gran perjuicio para el ciudadano que ve su nombre en la lista que pretende avergonzar ante la sociedad a los deudores tributarios.

6. EL DERECHO A LA INTIMIDAD

El derecho a la intimidad es uno de los derechos fundamentales de nuestro Ordenamiento Jurídico que se encuentra reconocido por la Constitución en su artículo 18.1. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 151/1997, de 29 de septiembre, el derecho a la intimidad se vincula a la esfera más reservada de las personas, al ámbito que éstas siempre preservan de las miradas ajenas, aquél que desea mantenerse oculto a los demás por pertenecer a su esfera más privada.

El derecho a la intimidad tiene una conexión especial con el derecho a la dignidad y el libre desarrollo de la personalidad reconocidos en el artículo 10.1 de la Constitución, de manera que se reconoce un núcleo inaccesible de intimidad incluso a las personas más expuestas al público, como señala la Sentencia del Tribunal Constitucional 134/1999, de 15 de julio.

En relación con el tema que se desarrolla en el presente trabajo, el derecho a la intimidad es un factor que se debe tener en cuenta a la hora de estudiar el régimen de la lista de morosos de la Administración Tributaria, pues es evidente que la situación económica de los ciudadanos es un aspecto que pertenece a la esfera más reservada de las personas en la medida en que no es habitual que las personas informemos a la ligera a terceros de nuestra economía personal y familiar.

Por ello, la Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1993, de 22 de abril, reconoce que la intimidad económica debe formar parte de la intimidad personal puesto que a través del conocimiento de la situación económica de una persona se puedan llegar a conocer datos y hechos que forman parte del ámbito privado del sujeto. Pero, al igual que sucede en relación con el derecho a la protección de datos, el Tribunal Constitucional ha excluido del ámbito de protección del derecho a la intimidad a las actividades económicas que tienden a conocerse por tener una proyección exterior, esto es, la información económica relativa a empresarios y profesionales.

Tradicionalmente, este derecho ha planteado conflictos en el ámbito tributario en la medida en que la Administración Tributaria recaba datos económicos de los contribuyentes haciendo uso de sus privilegios administrativos, pero el derecho a la

intimidad, como cualquier derecho, no goza de una protección absoluta, sino que debe ponderarse con el objeto de resolver las colisiones que pueden presentarse con otros derechos. De esta manera, existen operaciones que la Administración Tributaria lleva a cabo como el conocimiento de las cuentas corrientes de determinados contribuyentes que son necesarias para la recaudación de los tributos y para proteger el bien constitucionalmente protegido por el artículo 31.1 que no es otro que la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos como ha afirmado la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre.

Pero, en relación con la publicación del listado de los deudores de la Hacienda Pública, surge una cuestión que consiste en la necesidad de determinar si la publicación de las deudas a favor de la Administración incide en el ámbito del derecho a la intimidad en la medida en que se está accediendo a una información que no desvela por completo la situación económica de la persona, sino que lo que se publica es únicamente una determinada deuda con un determinado sujeto, la Hacienda Pública.

Sin embargo, a pesar de que con la información que se proporciona mediante la lista de morosos tributarios se está poniendo de manifiesto un solo componente de la situación económica del deudor, esa deuda, al ser de tan alto calibre económico, muestra a los ciudadanos un dato que proporciona indicios sobre cuál es el nivel económico de aquellos contribuyentes que son incluidos en la lista. De manera que, al publicarse la deuda, se está poniendo en conocimiento de los ciudadanos un dato que forma parte del contenido reservado de cada persona frente a la acción y conocimiento de los demás, de modo que no puede negarse que la información proporcionada en la lista de morosos entra en conflicto con el derecho a la intimidad de los contribuyentes deudores y, por tanto, será necesario hacer un juicio de proporcionalidad para determinar si la colisión con el derecho consagrado por el artículo 18.1 de nuestra Constitución está justificado.

7. PROPORCIONALIDAD DE LA MEDIDA CON RESPECTO A LOS DERECHOS A LA INTIMIDAD Y A LA PROTECCIÓN DE DATOS

Por tanto, surgen dudas acerca de si los derechos antes citados han de ceder o no ante el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en la medida en que, como señala el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones, ningún derecho es absoluto. Siguiendo esta premisa, en la medida en que ningún derecho es absoluto, existen situaciones que inevitablemente van a colisionar con él y, para determinar si esa colisión es ajustada a derecho o no lo es, resulta necesario acudir al principio de proporcionalidad que viene siendo utilizado por el Tribunal Constitucional *“para determinar la exclusión de desarrollo normativo de los derechos fundamentales cuando no sea adecuado, necesario o racional en relación con la finalidad perseguida por el legislador con dicha regulación. Así, se produce una declaración de inconstitucionalidad cuando la relación entre la regulación y la finalidad no sea idónea, cuando pueda ser alcanzada la finalidad de la normativa de una forma que suponga una menor carga para los derechos fundamentales, o cuando suponga un perjuicio para el derecho fundamental por no ser dicho desarrollo normativo racional con relación a la finalidad perseguida por dicha medida”*¹³.

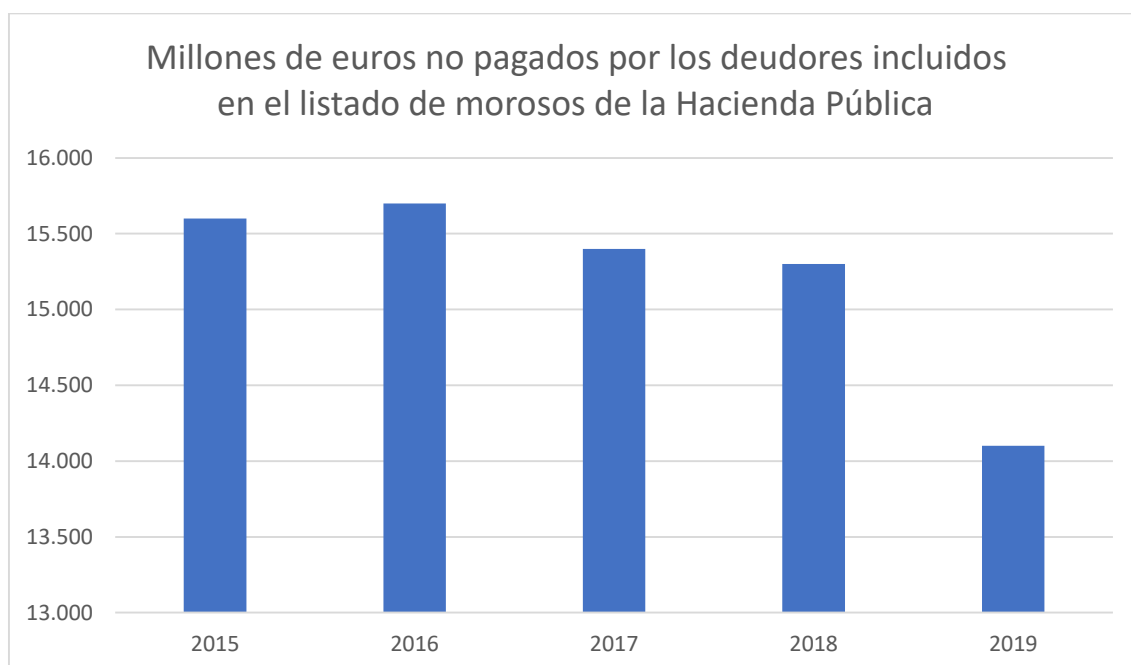
El principio de proporcionalidad tiene tres facetas que merecen ser desarrolladas: la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto. Así pues, como el Tribunal Constitucional ha expresado en numerosas ocasiones, para que una medida que restrinja un derecho fundamental sea proporcionada deberá cumplir las tres condiciones siguientes: debe conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad), además, no debe existir otra medida más moderada (juicio de necesidad) y, por último, deben derivarse de ella más ventajas para el interés general que perjuicios para el bien jurídico o intereses protegidos¹⁴.

¹³ GEVARA DE CARA, J. C., “El principio de proporcionalidad como elemento de control de la constitucionalidad de las restricciones de los Derechos fundamentales”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* núm. 16/2003 parte Estudio, 2003.

¹⁴ GARCÍA NOVOA, C., *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios. Publicación de situaciones de incumplimiento relevante*. Tirant lo blanch, 2018, págs. 67 y 68.

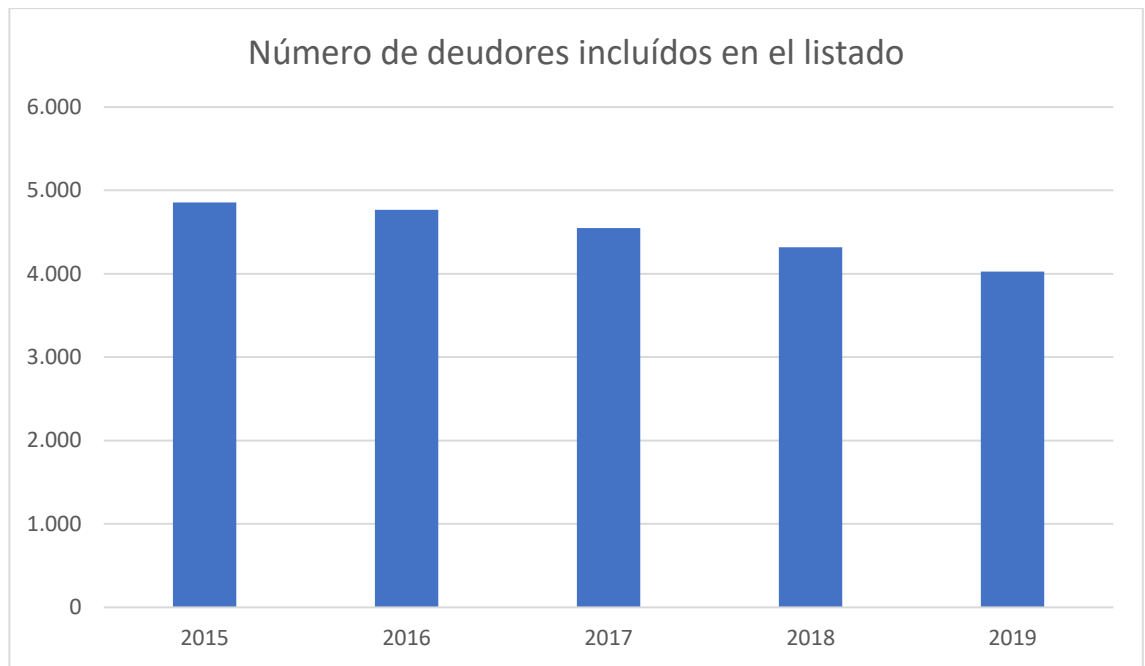
Así pues, es conveniente desarrollar en primer lugar el juicio de idoneidad y para ello es necesario determinar si la medida consistente en la publicación de la lista de morosos es idónea para la consecución del objetivo que pretende conseguir el artículo 31 de la Constitución que consiste en “*última ratio*” en la obtención de ingresos para el sostenimiento del gasto público.

Este juicio requiere la realización de un estudio sobre la eficacia de la lista durante los cuatro años que lleva en vigor, pues de este modo se comprobará si la medida es útil para el cumplimiento del propósito pretendido y, por tanto, cumple con el juicio de idoneidad.



Fuente: elaboración propia a partir de datos recogidos de la web de la AEAT.

Como se refleja en el gráfico que figura en la parte superior del presente párrafo, en la primera lista de morosos que se publicó en 2015 los deudores que aparecían en ella adeudaban un total de 15.600 millones de euros, mientras que en la última lista de morosos publicada en junio de 2019 la cifra caía hasta los 14.100 de euros, lo que supone que en los últimos cuatro años la deuda de los grandes morosos de la Hacienda Pública ha disminuido en un 9,6%.



Fuente: elaboración propia a partir de datos recogidos de la web de la AEAT.

De igual manera, se aprecian mejoras en cuanto al número de personas, tanto físicas como jurídicas, que aparecen en la lista, disminuyendo un 17% en 2019 con respecto al año 2015.

Por tanto, lo cierto es que los resultados han mejorado, existiendo actualmente menos sujetos incluidos en la lista y menos dinero adeudado a la Hacienda Pública por parte de los morosos que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria y, por ello, se podría decir “*a priori*” que la medida consigue el objetivo pretendido y, por tanto, cumple con el juicio de adecuación. Si bien es cierto, no hay que olvidar que la situación económica del estado español ha experimentado un crecimiento con respecto a la situación existente en el año 2015, lo que puede implicar que sea más fácil para los ciudadanos el cumplimiento de las deudas tributarias. De manera que no se puede afirmar con rotundidad que esta medida respete ni tan siquiera el primero de los juicios que se precisan para que la medida conculque de manera proporcionada dos derechos fundamentales.

En cuanto al juicio de necesidad, habrá que analizar si la medida es indispensable por no existir otra medida menos restrictiva de los derechos a la intimidad y a la protección de datos personales. En este sentido, la medida es muy criticable puesto que

únicamente toma como referencia un criterio cuantitativo relativo a la cantidad de la deuda existente a favor de la Hacienda Pública y no en otros criterios como pueden ser la culpabilidad o la peligrosidad de las conductas que hacen que se lleguen a deber tan altas cantidades de dinero. Si fuera así, no se niega que podría ser conveniente la medida para que la sociedad fuera conocedora de la identidad de los morosos que utilizan todo tipo de artimañas para no pagar o defraudar a las arcas públicas. En este caso, la medida podría ser indispensable para paliar el fraude en aplicación de la normativa tributaria y para conseguir que, mediante las listas, la sociedad tomara nota acerca de quiénes son los verdaderos enemigos de las arcas públicas.

Pero no se puede aceptar que esta medida, en las condiciones en las que está confeccionada, cumpla con el juicio de necesidad, pues la publicación de la identidad de sujetos que deben a la Hacienda Pública como consecuencia de situaciones que, aunque supongan deudas de gran cantidad económica, no denotan culpabilidad en el deudor como puede ser una situación de insolvencia no resulta ni de lejos una medida indispensable para el cobro de deudas tributarias.

Por ello, no cabe duda de que estos dos derechos están siendo atacados en vano, pues existen muchos medios para que la Hacienda Pública pueda recuperar sus créditos, ya que no hay que olvidar que tiene a su servicio todas las facultades y privilegios de los que son titulares las Administraciones Públicas como la autotutela ejecutiva.

Con dudas acerca de si el artículo 95 bis de la Ley General Tributaria podría superar el juicio de idoneidad y muchas más con respecto al de necesidad se analizará por último el juicio de proporcionalidad en sentido estricto. Es necesario recordar que, en el momento en que se determina que la medida no supera uno de los juicios que conforman el “test” de proporcionalidad, se declara la medida como inconstitucional y no se prosigue con el análisis de los juicios restantes, pero en este caso, se completan todos ellos para detallar cuáles son los puntos débiles que podrían hacer que la medida no superara con éxito un examen de inconstitucionalidad en el Tribunal garante de la Constitución Española.

Así pues, en el juicio de proporcionalidad en sentido estricto se debe valorar si los beneficios o ventajas que se reportan mediante la restricción de los derechos a la intimidad y a la protección de datos son superiores a los perjuicios que causaría dicha restricción.

En este punto, aparecen los artículos 13.1 e) y f) de la Directiva 95/46/CE que son, sin duda, el punto fuerte de la medida de la que se viene haciendo alusión en las páginas del presente trabajo. En estos artículos concurre una excepción a la confidencialidad de los datos personales en caso de que exista un interés económico y financiero importante de un Estado miembro y está claro que España, como ya se ha desarrollado en el anterior epígrafe de este trabajo, presenta una preocupante falta de ingresos públicos debido a la elusión y defraudación fiscal, por lo que puede ser justificable por los simpatizantes con esta medida que, ante tal situación, el beneficio que ésta reporta al interés general es mucho mayor que la restricción que supone para los derechos a la intimidad y a la protección de datos, la publicación de su vertiente económica relativa únicamente a una sola deuda con un solo sujeto.

Pero cabe preguntarse si realmente esta medida encuentra su fundamento en el deber a contribuir al gasto público consagrado por el artículo 31 de la Constitución. Teniendo en cuenta que se trata de una acción proveniente de la Administración Tributaria, cuyo objetivo último consiste en la recaudación de tributos para el sostenimiento de los gastos públicos, el factor que en la mayoría de las ocasiones colisiona con los derechos de los contribuyentes es precisamente el deber de contribuir a los gastos públicos. Pero en este caso, se advierte una peculiaridad, puesto que nos encontramos ante un acto de la Administración que no parece ir encaminado fundamentalmente a la recaudación tributaria, sino cuyo objetivo es la divulgación de unos datos que obran en poder de la Administración Tributaria.

Por lo tanto, aunque la exposición de motivos de la Ley General Tributaria establezca que es el deber del artículo 31 de la Constitución el justificante del listado de morosos, a los expertos más críticos siempre les *rechinará* esta afirmación, puesto que a la vista está que la medida se sustenta más en la educación social y el *escarnio público* a los deudores que en el fortalecimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ya que, como se dice en el juicio de necesidad, la Administración Pública y el Poder Judicial tienen un haz de facultades relativas a hacer cumplir con este deber.

Lo que se enmascara realmente con esta medida es una voluntad de educar a la sociedad mediante la publicación anual de los mayores morosos del país.

Pero esta afirmación nunca podrá ser reconocida por el legislador, pues si esto fuera así estaría claro que el derecho a la intimidad y a la protección de datos no cederían de ninguna manera ante una medida que los anglosajones denominan como “*naming and shaming*” porque, a diferencia del deber a contribuir, la divulgación de listas con datos personales no supone ni de lejos un interés reconocido en la Constitución ya que, para educar a la sociedad, las Administraciones Públicas de nuestro país ya cuentan con competencias en educación que se imparte de manera obligatoria a los ciudadanos desde los 3 hasta los 16 años.

8. EL PRONUNCIAMIENTO DE LA AUDIENCIA NACIONAL SOBRE LA MEDIDA DEL ARTÍCULO 95 bis

El 21 de marzo del año 2019 ha sido publicada una Sentencia de la Audiencia Nacional¹⁵ por la que se resolvía un recurso interpuesto por la Organización Impulsora de Discapacitados que acusaba a la medida de ser un instrumento sancionador y reclamaba que la publicación en el listado debería haber quedado suspendida en tanto en cuanto se desarrollaba un proceso penal en el que se tramitaban los mismos hechos.

En esta Sentencia, la sección séptima de la Audiencia Nacional respalda la medida del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria haciendo uso en los fundamentos jurídicos de la argumentación que figura en la exposición de motivos de la Ley, sin introducir ningún otro matiz.

En el fundamento jurídico segundo de dicha Sentencia se desarrolla la posible vulneración al derecho a la protección de datos con una argumentación pobre en la que se señala que dicho derecho no es ilimitado y que debe ceder ante el deber del artículo 31 de la Constitución alegando que la ciudadanía tiene derecho a conocer sobre el cumplimiento de los contribuyentes de sus deberes fiscales. Finaliza dicha argumentación con una particular recomendación: *“es muy fácil proteger los datos personales, basta con cumplir con los deberes fiscales.”*

Estos fueron, de manera no muy resumida, los argumentos que se utilizaron por la Audiencia Nacional que considera que se carece de razones para que se llegue a plantear una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

Ante situaciones como esta, se ve hoy en día más necesaria que nunca la intervención del Tribunal Constitucional para que dilucide de una vez por todas las dudas que surgen en relación con esta polémica medida.

¹⁵ Véase la Sentencia de la Sección Séptima de la Audiencia Nacional 950/2019 de 21 de marzo de 2019.

9. CONCLUSIÓN

En este último epígrafe, se culmina el presente trabajo de fin de grado con una afirmación acerca de la medida sobre la que se han dedicado las anteriores páginas: la lista de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias es, sin más, una medida criticable desde muchos puntos de vista.

Es criticable porque en ella se encubre una gran demagogia, pues es fácil conseguir el beneplácito de la sociedad cuando se decide publicar a los deudores que deben más de un millón de euros al fisco, pues el ciudadano medio no maneja esas cifras económicas y no entiende que alguien pueda llegar a deber tan alta cantidad de dinero. Pero la realidad es distinta, si se presta atención a las personalidades que aparecen en los listados, la gran mayoría son sociedades, empresas o personas físicas que mueven millones y millones de euros cada año y, por ello, cuando sufren un “*varapalo*” económico también generan deudas tributarias de gran importe económico.

Con estas palabras no se pretende justificar a ningún deudor, lo que se pretende transmitir es que el requisito para aparecer en los listados de morosos no debe radicar exclusivamente en la cuantía de las deudas, sino en el ánimo defraudatorio y más cuando esta cuestionable medida se presenta ante los ciudadanos en la exposición de motivos de la Ley General Tributaria como un instrumento para frenar precisamente el fraude fiscal.

Esta medida no respeta el principio de igualdad, ya que trata de manera idéntica a las deudas generadas por auténticos defraudadores y a las deudas que surgen durante un concurso de acreedores de una sociedad que ha manejado cantidades económicas estratosféricas y que se ve sumergida en un proceso de dificultad económica para hacer frente a las deudas que han ido surgiendo durante los años más negros de la crisis económica que ha sufrido nuestro país. Esta medida, lejos de atender a un interés general, agrava la situación económica de muchas empresas que, al aparecer en el listado, se verán con más dificultades aún para conseguir contratantes.

Es criticable además que esta medida no se aplique a las propias Administraciones Públicas que a su vez han sido las causantes en numerosas ocasiones de generar deudas

tributarias a los ciudadanos por llevarlos a la quiebra como consecuencia de no cumplir con sus deudas en favor de ellos.

La medida sigue siendo cuestionable porque tergiversa a su antojo realidades jurídicas como los principios de transparencia y publicidad con los que trata de justificar la divulgación de datos económicos de sujetos que no desempeñan una actividad pública y que tienen reconocidos constitucionalmente una serie de derechos que les amparan de la mirada ajena.

La medida es discutible también por hacer creer que se trata de una herramienta que pretende aumentar los ingresos públicos cuando se sabe que gran parte de los sujetos que en ella figuran jamás serán capaces de hacer frente al pago de su deuda.

En definitiva, este tipo de medidas deberían desaparecer si se quiere un Ordenamiento Jurídico sano, honesto y respetuoso con los derechos fundamentales consagrados por nuestra Constitución que es la norma que impera en él.

10. BIBLIOGRAFÍA

- Centro de Investigaciones Sociológicas. (junio de 2019). *Problemas principales que existen actualmente en España (Multirespuesta %)*. Obtenido de CIS:
http://www.cis.es/cis/export/sites/default/-Archivos/Indicadores/documentos_html/TresProblemas.html
- Congreso de los Diputados/ Iniciativas. (s.f.). Obtenido de Congreso de los Diputados:
http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Iniciativas?_piref73_2148295_73_1335437_1335437.next_page=/wc/servidorCGI&CMD=VERLST&BASE=IW10&FMT=INITXDSS.fmt&DOCS=1-1&DOCORDER=FIFO&OPDEF=ADJ&QUERY=%28121%2F000146*.NDOC.%29
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (s.f.). *La publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias*. Aranzadi.
- FAR JIMÉNEZ, J. (2013). Publicación de las listas de morosos. *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 859/2013.
- GARCÍA NOVOA, C. (2018). *Régimen jurídico de la lista de morosos tributarios. Publicación de situaciones de incumplimiento relevante*. Valencia: Tirant lo blanch.
- GAVARA DE CARA, J. C. (2003). El principio de proporcionalidad como elemento de control de la constitucionalidad de las restricciones de los Derechos fundamentales. :*Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional* núm. 16/2003 parte Estudio.
- JIMÉNEZ VARGAS, P. (2017). La economía y el empleo sumergido en España. *Revista de información Laboral* núm. 9/2017 parte artículos doctrinales. Obtenido de Revista de Información Laboral núm. 9/2017 parte artículos doctrinales.
- MARTÍN REBOLLO, L. (2016). *Leyes Administrativas. Manual y Normas Básicas*. Pamplona: Aranzadi S.A.
- OLCESE, A. (21 de enero de 2019). *vozpopuli*. Obtenido de vozpopuli:
https://www.vozpopuli.com/economia-y-finanzas/Espana-economia-sumergida-fraude-hacienda_0_1210379835.html
- PÉREZ, B. (11 de julio de 2018). Montero incluirá en la 'lista de morosos' a los directivos de empresas con impagos. *La Información*.
- RAMOS, F. (5 de mayo de 2017). *DPO it law*. Obtenido de El ámbito de aplicación y la exclusión del tratamiento de los datos de contacto profesionales.:
<http://www.dpoitlaw.com/el-ambito-de-aplicacion-y-la-exclusion-del-tratamiento-de-los-datos-de-contacto-profesionales/>
- REBOLLO DELGADO, L. (2008). *Vida privada y protección de datos en la Unión Europea*. Madrid: Dykson.
- RODRIGUEZ TEMIÑO, E. (26 de septiembre de 2014). *Hay Derecho*. . Obtenido de La Confidencialidad de los Datos Tributarios:
<https://hayderecho.expansion.com/2014/09/26/la-confidencialidad-de-los-datos-tributarios/>
- RODRIGUEZ TEMIÑO, E. (26 de septiembre de 2014). *La Confidencialidad de los Datos Tributarios*. Obtenido de Hay Derecho. Expansión.:
<https://hayderecho.expansion.com/2014/09/26/la-confidencialidad-de-los-datos-tributarios/>
- SUERO SALAMANCA, J. A. (2001). *madrid.org*. Obtenido de
<http://www.madrid.org/usupadron/legislacion/protdatos/protecciondatos.pdf>

